Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

22. lipnja 2017.[1]

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje radnika – Prihod ostvaren u državi članici koja nije država članica boravišta – Metoda izuzimanja uz pridržaj progresivnosti u državi članici boravišta – Doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje oduzeti od dohodaka ostvarenih u državi članici koja nije država članica boravišta – Odbitak tih doprinosa – Uvjet koji se odnosi na nepostojanje izravne veze s prihodima izuzetima od poreza“

U predmetu C-20/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 16. rujna 2015., koju je Sud zaprimio 15. siječnja 2016., u postupku

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

protiv

Finanzamt Offenburg,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: M. Berger, predsjednica vijeća, E. Levits (izvjestitelj) i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 1. veljače 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za W i M.-L. Bechtel, J. Garde, *Rechtsanwalt*,

— za Finanzamt Offenburg, E. Lehmann, u svojstvu agenta,

— za njemačku vladu, T. Henze, R. Kanitz i D. Klebs, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, W. Roels i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

1 — Jezik postupka: njemački

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 45. UFEU-a.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Wolframa Bechtela i Marie-Laure Bechtel, s jedne strane, i Finanzamta Offenburg (Porezna uprava Offenburg, Njemačka), s druge strane, povodom uzimanja u obzir doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje koje je M.-L. Bechtel uplatila u Francuskoj u okviru određivanja njihovih oporezivih prihoda i porezne stope koja se osobito primjenjuje na njihove oporezive prihode u 2005. i 2006.

Pravni okvir

Njemačko pravo

3 Sukladno članku 1. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak) iz 2002., u verziji koja je primjenjiva na glavni postupak (u daljnjem tekstu: EStG iz 2002.), fizičke osobe čiji je domicil ili uobičajeno boravište na nacionalnom državnom području potpuno su podvrgnute porezu na dohodak.

4 Članak 2. navedenog zakona, koji se odnosi na doseg oporezivanja i na definicije, određuje:

„(1) Porezom na dohodak oporezuju se

[…]

4. prihodi (*Einkünfte*) od nesamostalnog rada

[…]

(2) Prihodi (*Einkünfte*) su

[…]

2. razlika između prihoda i profesionalnih troškova u slučaju drugih kategorija prihoda (članci 8. do 9.a).

(3) Zbroj prihoda (*Einkünfte*) umanjen za proporcionalni odbitak za starije umirovljene osobe, iznos porezne olakšice za samohrane roditelje i umanjenje predviđeno u članku 13. stavku 3. čini ukupan iznos prihoda (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Ukupan iznos prihoda umanjen za posebne izdatke i izvanredne troškove jest prihod (*Einkommen*).

(5) Prihod (*Einkommen*) umanjen za paušalni odbitak iz članka 32. stavka 6. i druge iznose koji se odbijaju od prihoda jest oporezivi prihod (*versteuernde Einkommen*); on je osnovica poreza na dohodak prema ljestvici. […]”

5 Članak 9. EStG-a, naslovljen „Profesionalni troškovi”, predviđa:

„(1) Profesionalni troškovi su izdaci za stjecanje, očuvanje i zaštitu primitaka. Oni se odbijaju od kategorije prihoda u kojoj su nastali. Profesionalni troškovi su također:

[…]

3. doprinosi profesionalnim udrugama i drugim profesionalnim udruženjima čiji cilj nije obavljanje gospodarske djelatnosti,

[…]”

6 Članak 10. EStG-a iz 2002., naslovljen „Posebni izdaci”, u stavku 1. točki 1. propisuje da su posebni izdaci troškovi nabrojeni u toj odredbi koji nisu ni operativni ni profesionalni troškovi. U članku 10. stavku 1. točkama 2. i 3. EStG-a iz 2002. nabrajaju se troškovi koji su posebni izdaci, a glasi kako slijedi:

„2.
a) doprinosi za zakonske sustave mirovinskog osiguranja ili kase za poljoprivredne mirovine kao i za sustave profesionalnih mirovina koji pružaju usluge slične onima zakonskih mirovinskih sustava;
b) doprinosi poreznog obveznika za uspostavljanje mirovinskog sustava kapitalizacijom kad ugovor predviđa samo plaćanje, nakon navršenih 60 godina, mjesečne rente do kraja njegova života odnosno dodatno osiguranje u slučaju nesposobnosti za rad (invalidska mirovina), smanjenja radne sposobnosti (mirovina u slučaju djelomične nesposobnosti) ili za nadživjele nositelje prava (obiteljska mirovina); […] Prethodno navedena prava ne mogu se nasljeđivati, nisu prenosiva, ne mogu se dati u jamstvo, prodati ili kapitalizirati i usto ne daju pravo na naknadu štete.

Doprinosima iz točaka a) i b) valja dodati doprinose poslodavca koji je oslobođen poreza […] u zakonskom sustavu mirovinskog osiguranja i s time izjednačene naknade poslodavca oslobođenog od poreza.

3.
a) doprinosi za osiguranje za slučaj nezaposlenosti, za osiguranje u slučaju nesposobnosti za privređivanje i rad koje nisu obuhvaćene točkom 2. prvom rečenicom podtočkom b), za zdravstveno osiguranje i skrb, osiguranje od nezgoda i od građanske odgovornosti kao i osiguranje protiv rizika koji predviđaju isplatu samo u slučaju smrti;

[…]”

7 Članak 10. stavak 2. EStG-a iz 2002. određuje:

„Odbitak iznosa iz stavka 1. točaka 2. i 3. (troškovi socijalne sigurnosti) izvršava se pod uvjetom da

1. nisu izravno ekonomski povezani s prihodima izuzetima od poreza.

[…]”

8 Članak 10. stavak 3. EStG-a iz 2002. predviđa da se troškovi socijalne sigurnosti iz članka 10. stavka 1. točke 2. druge rečenice tog zakona uzimaju u obzir u visini do 20 000 eura; taj se prag udvostručuje u slučaju zajedničkog oporezivanja supružnika.

9 Članak 32.a EStG-a iz 2002., naslovljen „Porezna stopa”, glasi kako slijedi:

„(1) Porez na dohodak koji se primjenjuje prema ljestvici računa se na temelju oporezivog prihoda (*versteuernde Einkommen*). On, sukladno člancima 32.b, 34., 34.b i 34.c, za oporezivi prihod u eurima iznosi:

1. do 7664 eura (iznos osnovice koja se ne oporezuje): 0;

2. od 7665 eura do 12 739 eura: (883,74 × y + 1500) × y;

3. od 12 740 eura do 52 151 eura: (228,74 × y + 2397) × z + 989;

4. od 52 152 eura: 0,42 × x – 7914.

„y” predstavlja jednu desettisućinu dijela koji prelazi 7664 eura zaokruženog oporezivanog prihoda. „z” predstavlja jednu desettisućinu dijela koji prelazi 12 739 eura zaokruženog oporezivanog prihoda. „x” predstavlja zaokruženi oporezivi prihod. Tako dobiveni iznos poreza treba se zaokružiti na najbliži cijeli euro.”

10 Na temelju članka 32.b EStG-a iz 2002., naslovljenog „Pridržaj progresivnosti”:

„(1) Ako je neograničeni porezni obveznik privremeno ili u cijelom poreznom razdoblju […] ostvario

[…]

3. prihode (*Einkünfte*) koji su oslobođeni od poreza sukladno ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugom ugovoru među državama pod uvjetom njihova uključivanja u izračun poreza na dohodak odnosno da njihovi prihodi nisu podvrgnuti njemačkom porezu na dohodak u poreznom razdoblju, primjenom članka 1. stavka 3. odnosno članka 1.a ili članka 50. stavka 5. druge rečenice točke 2. kad je zbroj tih prihoda pozitivan,

na oporezivi prihod (*versteuernde Einkommen*) sukladno članku 32.a stavku 1. mora se primijeniti posebna porezna stopa.

[…]

(2) Posebna porezna stopa predviđena stavkom 1. je stopa nastala uvećanjem ili smanjenjem oporezivog prihoda (*versteuernde Einkommen*) u skladu s člankom 32.a stavkom 1. u okviru izračuna poreza na dohodak, u sljedećim slučajevima

[…]

2. u slučajevima iz stavka 1. točaka 2. i 3. za ondje opisane prihode (*Einkünfte*), izvanredne prihode koji su ondje uključeni i koji se trebaju uzeti u obzir do petine svojeg iznosa.

[…]”

Francusko-njemački ugovor

11 Ugovor između Francuske Republike i Savezne Republike Njemačke od 21. srpnja 1959. o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i uspostavljanju pravila za uzajamnu upravnu i pravnu pomoć (BGBI. II 1961., str. 397.), kako je izmijenjen aneksima potpisanima 9. lipnja 1969. (BGBl. II 1970., str. 717.), 28. rujna 1989. (BGBl. II 1990., str. 770.) i 20. rujna 2001. (BGBl. II 2002., str. 2370.) (u daljnjem tekstu: Francusko-njemački ugovor), u članku 14. stavku 1. određuje:

„Nadnice, plaće i slične naknade kao i mirovine koje jedna od država ugovarateljica, savezna zemlja ili javnopravna osoba te države ili savezne zemlje isplaćuje fizičkim osobama koje su rezidenti druge države s obzirom na trenutačne ili prijašnje upravne ili vojne usluge oporezivi su samo u toj prvoj državi. […]”

12 Članak 20. stavak 1. Francusko-njemačkog ugovora predviđa:

„Što se tiče rezidenata Savezne Republike, dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

a) Podložno odredbama točaka b) i c), iz porezne osnovice njemačkog poreza isključuju se prihodi stečeni u Francuskoj i imovina koja se nalazi u Francuskoj te se na temelju ovog sporazuma oporezuju u Francuskoj. To pravilo ne ograničava pravo Savezne Republike da prilikom određivanja svoje porezne stope uzme u obzir tako isključene prihode i imovinu.

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 Tužitelji u glavnom postupku su u braku i tijekom 2005. i 2006. boravili su u Njemačkoj, gdje su zajedno oporezovani porezom na dohodak.

14 W. Bechtel 2005. i 2006. ostvarivao je prihode na temelju zaposlenja kao državni službenik u njemačkoj javnoj službi, dok je M.-L. Bechtel, francuska državljanka, radila kao službenica u francuskoj poreznoj upravi i na tom temelju primila bruto plaću u iznosu od 22 342 eura u 2005. i 24 397 eura u 2006.

15 Prema njezinim platnim listama, bruto plaća tužiteljice u glavnom postupku umanjena je za sljedeće stavke, odnosno zadržani su na izvoru: doprinos za građansku mirovinu, doprinos za građansku mirovinu iz mjesečne naknade za strukovno znanje, doprinos za socijalno osiguranje poreznih službenika, doprinosi za dodatno osiguranje u slučaju invalidnosti i doprinosi za obiteljsku mirovinu službenika porezne uprave, neograničeni radnički doprinos za zdravstveno osiguranje (doprinos zaposlenika zavodu za zdravstveno osiguranje) i dodatni mirovinski doprinos za javnu službu.

16 Porezna uprava Offenburg iz osnovice poreza na dohodak tužiteljâ u glavnom postupku isključila je bruto plaću tužiteljice u glavnom postupku za 2005. i 2006. jer su ti prihodi oslobođeni od poreza na temelju Francusko-njemačkog ugovora.

17 Nasuprot tomu, ta bruto plaća, uz odbijanje stavki „građanska mirovina” i „građanska mirovina iz mjesečne naknade za strukovno znanje”, uzeta je u obzir u okviru izračuna pridržaja progresije iz članka 32.b stavka 1. točke 3. EStG-a iz 2002. u svrhu izračuna posebne porezne stope koja se primjenjuje na oporezivi prihod tužiteljâ u glavnom postupku.

18 S obzirom na to da su doprinosi iz plaće M.-L. Bechtel trebali biti odbijeni od iznosa plaće koji je trebalo primijeniti za izračun u okviru pridržaja progresivnosti, tužitelji u glavnom postupku podnijeli su tužbu Finanzgerichtu Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu, Njemačka). Budući da je ta tužba odbijena presudom od 31. srpnja 2013., oni su Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka) podnijeli pravno sredstvo „Revision”.

19 Taj sud precizira da se, sukladno članku 14. stavku 1. i članku 20. stavku 1. točki a) Francusko-njemačkog ugovora, prihodi M.-L. Bechtel vezani uz aktivnost u Francuskoj moraju isključiti iz osnovice njemačkog poreza na dohodak tužiteljâ u glavnom postupku. Međutim, među strankama u glavnom postupku nesporno je da su, sukladno članku 32.b stavku 1. točki 3. EStG-a iz 2002., ti prihodi trebali biti uključeni u izračun posebne porezne stope, primjenjive na oporezivi prihod tužiteljâ u glavnom postupku.

20 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, sukladno primjenjivom njemačkom zakonodavstvu, troškovi socijalne sigurnosti uključeni u bruto plaću tužiteljice u glavnom postupku nisu materijalno obuhvaćeni pojmom „profesionalnih troškova" u smislu članka 9. EStG-a iz 2002.

21 Nasuprot tomu, doprinosi za socijalno osiguranje poreznih službenika, doprinosi za dodatno osiguranje u slučaju invalidnosti i doprinosi za obiteljsku mirovinu službenika porezne uprave, dodatni mirovinski doprinos za javnu službu i neograničeni radnički doprinos za zdravstveno osiguranje mogu biti obuhvaćeni pojmom posebnih troškova jer ti troškovi za socijalnu sigurnost odgovaraju onima iz članka 10. stavka 1. točke 2. podtočke a) odnosno članka 10. stavka 1. točke 3. podtočke a) EStG-a iz 2002.

22 Međutim, članak 10. stavak 2. točka 1. EStG-a iz 2002. uvjetuje odbitak tih troškova kao posebnih nepostojanjem ekonomske veze s prihodima izuzetima od poreza. Međutim, budući da je plaća tužiteljice u glavnom postupku bila oslobođena od poreza u Njemačkoj, takva izravna ekonomska veza postoji i odbitak troškova za socijalnu sigurnost kao posebnih troškova nije moguć, i to neovisno o tome je li za 2005. i 2006. dosegnut prag odbitaka posebnih troškova utvrđen u članku 10. stavku 3. EStG-a iz 2002. bez troškova za socijalnu sigurnost tužiteljice u glavnom postupku, što se ne navodi u pobijanim odlukama.

23 Doprinosi za socijalnu sigurnost tužiteljice u glavnom postupku ne mogu se nadalje odbiti ni u okviru određivanja posebne porezne stope primjenjive na oporezivi prihod tužiteljâ u glavnom postupku, sukladno članku 32.b EStG-a iz 2002. Članak 32.b stavak 2. točka 2. EStG-a iz 2002. predviđa uzimanje u obzir prihoda (*Einkünfte*). Međutim, u stadiju utvrđivanja prihoda (*Einkünfte*) ne mogu se odbiti posebni troškovi.

24 Sud koji je uputio zahtjev sumnja u spojivost zabrane obijanja troškova za socijalnu sigurnost kao posebnih troškova s pravom Unije. Prema njegovu mišljenju, činjenica da je rezidentnom poreznom obvezniku uskraćeno pravo odbitka iznosa doprinosa za socijalnu sigurnost plaćenih u drugoj državi članici od porezne osnovice u Njemačkoj, odnosno pravo umanjenja dugovanog poreza u Njemačkoj za iznos doprinosa za socijalnu sigurnost plaćenih u drugoj državi članici, mogla bi odvratiti od izvršavanja prava na slobodno kretanje radnika i predstavlja neopravdano ograničenje te temeljne slobode.

25 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članak 39. UEZ-a (sada članak 45. UFEU-a) odredbi njemačkog prava prema kojoj doprinosi radnika koji živi u Njemačkoj i radi u francuskoj državnoj upravi za francusko mirovinsko i zdravstveno osiguranje – za razliku od usporedivih doprinosa radnika koji radi u Njemačkoj za njemačko socijalno osiguranje – ne smanjuju poreznu osnovicu poreza na dohodak ako plaća prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Njemačke i Francuske ne smije biti oporezovana u Njemačkoj te jedino povećava poreznu stopu koja se primjenjuje na druge prihode?

2. Treba li odgovor na prvo pitanje biti potvrdan i ako su doprinosi za osiguranje o kojima je riječ u okviru oporezivanja plaće od strane francuske države – konkretno ili paušalno –
   a) uzeti u obzir za smanjenje porezne osnovice ili

b) su mogli biti uzeti u obzir za smanjenje porezne osnovice, ali nisu bili istaknuti u tom smislu i zato nisu uzeti u obzir?”

O prethodnim pitanjima

26 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojega porezni obveznik koji boravi u toj državi članici i radi za javnu upravu druge države članice ne može od osnovice poreza na dohodak u svojoj državi članici boravišta odbiti doprinose za mirovinsko i zdravstveno osiguranje uplaćene iz njegove plaće u državi članici zaposlenja, za razliku od sličnih doprinosa plaćenih za socijalnu sigurnost u njegovoj državi članici boravišta, kad se, primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između dviju država članica, plaća ne može oporezovati u državi članici boravišta radnika i kad jednostavno povećava poreznu stopu primjenjivu na druge prihode.

27 Sud koji je uputio zahtjev također se pita koliku važnost treba pridati okolnosti da su u okviru oporezivanja plaće u državi članici zaposlenja dotični doprinosi za osiguranja odbijeni od poreza, precizno ili paušalno, ili su trebali biti odbijeni, ali nisu bili jer u tom smislu nije postavljen zahtjev.

Primjenjiva sloboda kretanja

28 Uvodno valja ispitati može li se pozivati na članak 45. UFEU-a – čije tumačenje traži sud koji je uputio zahtjev – u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se odnosi na porezni tretman u državi članici prihoda koje je ostvario njezin rezident na temelju zaposlenja u javnoj upravi druge države članice i, osobito, doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje uplaćenih iz tih prihoda u državi članici zaposlenja.

29 Tužitelji u glavnom postupku, naime, ističu da se, s obzirom na to da nisu ni zaposlenici ni samostalni radnici, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku mora ocijeniti s obzirom na članak 18. prvi stavak UFEU-a.

30 U tom pogledu na početku valja podsjetiti da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se članak 18. UFEU-a, u kojem je utvrđeno opće načelo zabrane svake diskriminacije na temelju državljanstva, može samostalno primjenjivati samo u situacijama uređenima pravom Unije za koje UFEU ne predviđa posebna pravila o nediskriminaciji (vidjeti osobito presude od 12. svibnja 1998., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, t. 37.; od 26. studenoga 2002., Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, t. 25.; od 15. rujna 2011., Schulz-Delzers i Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, t. 29. i od 25. listopada 2012., Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, t. 18.).

31 Međutim, načelo nediskriminacije u području slobodnog kretanja radnika provedeno je člankom 45. UFEU-a (vidjeti osobito presude od 12. svibnja 1998., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, t. 38.; od 10. rujna 2009., Komisija/Njemačka, C-269/07, EU:C:2009:527, t. 98. i 99.; od 15. rujna 2011., Schulz-Delzers i Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, t. 29. i od 25. listopada 2012., Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, t. 19.).

32 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, svaki građanin Unije koji se, neovisno o mjestu svojeg boravišta i državljanstvu, koristi pravom na slobodno kretanje radnika i obavlja svoje zanimanje u državi članici koja nije država njegova podrijetla podliježe primjeni članka 45. UFEU-a (presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 76.; od 2. listopada 2003., van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, t. 14.; od 13. studenoga 2003., Schilling i Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, t. 23. i od 16. veljače 2006., Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, t. 11.).

33 Što se tiče pitanja je li tužiteljica u glavnom postupku, koja je zaposlena u javnoj upravi jedne države članice, a boravi u drugoj državi članici, obuhvaćena pojmom „radnik” u smislu članka 45. UFEU-a, valja podsjetiti da pravna priroda radnog odnosa nije odlučujuća za primjenu članka 45. UFEU-a i činjenica da je radnik zaposlen u svojstvu državnog službenika, odnosno da njegov radni odnos ne pripada privatnom nego javnom pravu, nije u tom smislu odlučujuća (vidjeti presudu od 26. travnja 2007., Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, t. 68. i navedenu sudsku praksu).

34 Nesporno je da članak 45. stavak 4. UFEU-a predviđa da se odredbe članka 45. stavaka 1. do 3. UFEU-a – u kojima je utvrđeno temeljno načelo slobodnog kretanja radnika i ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva među radnicima iz država članica – ne primjenjuju na zaposlenja u javnoj upravi. Međutim, odstupanja dopuštena tom odredbom ne mogu, uzimajući u obzir da je načelo slobodnog kretanja radnika unutar Unije u sustavu Ugovora temeljno načelo, imati doseg koji prelazi cilj zbog kojeg je uvrštena ta klauzula o izuzeću (presude od 12. veljače 1974., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, t. 4. i od 26. travnja 2007., Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, t. 69.).

35 Taj je cilj ostaviti državama članicama mogućnost da ograniče pristup stranim državljanima određenim zaposlenjima u javnoj upravi (presuda od 12. veljače 1974., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, t. 4.) koja pretpostavljaju, u odnosu na nositelje, postojanje posebnog odnosa solidarnosti zaposlenih prema državi kao i reciprociteta prava i obveza koje su osnova državljanske veze (vidjeti presudu od 17. prosinca 1980., Komisija/Belgija, 149/79, EU:C:1980:297, t. 10.). Članak 45. stavak 4. UFEU-a ne može, nasuprot tomu, kao učinak imati izuzimanje radnika, jednom kad je primljen u službu u javnoj upravi države članice, od primjene odredbi članka 45. stavaka 1. do 3. UFEU-a (presuda od 26. travnja 2007., Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, t. 70. i navedena sudska praksa).

36 Slijedom toga, tužiteljica u glavnom postupku obuhvaćena je pojmom „radnik” u smislu članka 45. UFEU-a i njezino zaposlenje u javnoj upravi države članice nema za posljedicu uskraćivanje uživanja prava i zaštite koje pruža taj članak.

Postojanje ograničenja članka 45. UFEU-a

37 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je cilj svih odredaba Ugovora koje se tiču slobodnog kretanja osoba olakšati građanima Unije obavljanje profesionalnih aktivnosti bilo koje vrste na području Unije te se iste protive mjerama koje bi mogle spomenute državljane stavljati u nepovoljniji položaj ako žele neku ekonomsku aktivnost obavljati na području neke druge države članice (vidjeti osobito presude od 13. studenoga 2003., Schilling i Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, t. 24.; od 21. veljače 2006., Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, t. 33.; od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 17. i od 16. listopada 2008., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 43.).

38 Ono što je izneseno u prethodnoj točki ove presude odnosi se na mjere koji bi mogle dovesti u nepovoljniji položaj građane Unije koji obavljaju profesionalnu aktivnost u državi članici u kojoj ne borave, što osobito podrazumijeva građane Unije koji žele nastaviti obavljati ekonomsku aktivnost u državi članici nakon što su prenijeli svoje boravište u drugu državu članicu (presuda od 16. listopada 2008., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 44.).

39 Članku 45. UFEU-a osobito se protive mjere koje, iako su primjenjive bez obzira na državljanstvo, treba smatrati neizravno diskriminatornima ako su po samoj svojoj prirodi podobne više oštetiti radnike migrante nego domaće radnike i ako stoga postoji opasnost da radnike migrante stavljaju u osobito nepovoljan položaj (vidjeti u tom smislu presude od 5. prosinca 2013., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, t. 26. i navedenu sudsku praksu i od 2. ožujka 2017., Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, t. 36.).

40 U glavnom predmetu iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja proizlazi da su tužitelji u glavnom postupku zajedno oporezovani porezom na dohodak u Njemačkoj, gdje borave. Plaća koju je tužiteljica u glavnom postupku primila za svoj rad u francuskoj javnoj upravi nije bila uključena u poreznu osnovicu tužitelja u glavnom postupku, na temelju članka 14. stavka 1. i članka 20. stavka 1. Francusko-njemačkog ugovora. Ta je plaća, međutim, uzeta u obzir na temelju članka 20. stavka 1. tog ugovora prilikom utvrđivanja posebne porezne stope primjenjive na oporezivi prihod tužiteljâ u glavnom postupku, izračunane sukladno članku 32.b EStG-a iz 2002.

41 Iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja također proizlazi da su određeni dodatni doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje u Francuskoj ustegnuti od plaće isplaćene tužiteljici u glavnom postupku. Ti se doprinosi nisu mogli odbiti od ukupnog iznosa prihoda tužitelja u glavnom postupku kao posebni troškovi. Naime, iako prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev navedeni doprinosi materijalno pripadaju stavkama predviđenima u članku 10. stavku 1. točkama 2. i 3. EStG-a iz 2002., oni se ne mogu odbiti prilikom izračuna oporezivog prihoda tužitelja u glavnom postupku jer su izravno ekonomski povezani s neoporezivim prihodima i jer se plaća tužiteljice u glavnom postupku nije oporezovala u Njemačkoj.

42 Prilikom određivanja posebne porezne stope primjenjive na oporezivi prihod tužiteljâ u glavnom postupku sukladno članku 32.b EStG-a iz 2002., plaća tužiteljice u glavnom postupku uzeta je u obzir, a dodatni doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje pritom nisu mogli biti odbijeni. Naime, sukladno članku 32.b stavku 2. EStG-a iz 2002., izračun posebne porezne stope proizlazi iz povećanja oporezivog prihoda (*versteuernde Einkommen*) prihodima (*Einkünfte*) koji su izuzeti od poreza. Međutim, s jedne strane, dodatni doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje nisu se mogli odbiti prilikom izračuna oporezivog prihoda tužitelja u glavnom postupku jer ti doprinosi ne ispunjavaju uvjet predviđen u članku 10. stavku 2. EStG-a iz 2002. i, s druge strane, odbijanje navedenih doprinosa nije bilo moguće u stadiju izračuna prihoda (*Einkünfte*) koji su definirani u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. EStG-a iz 2002. kao razlika između prihoda i profesionalnih troškova.

43 Mogućnost odbitka dodatnih doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje kao posebnih troškova prilikom izračuna oporezivog prihoda poreznog obveznika jest porezna pogodnost jer omogućuje smanjenje tog oporezivog prihoda i na njega primjenjive stope.

44 Uvjet predviđen u članku 10. stavku 2. EStG-a iz 2002., prema kojem troškovi za socijalnu sigurnost ne smiju biti izravno ekonomski povezani s prihodima izuzetima od poreza, dovodi do uskraćivanja te pogodnosti u situacijama poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, gdje rezidentni porezni obveznik prima plaću u državi članici u kojoj ne boravi i gdje je ta plaća oslobođena od poreza u njegovoj državi članici boravišta, ali se istodobno uzima u obzir u okviru porezne stope primjenjive na druge prihode tog poreznog obveznika.

45 Zasigurno, kako to ističe njemačka vlada, uvjet koji se odnosi na nepostojanje izravne ekonomske veze s prihodima izuzetima od poreza može se primijeniti i u prekograničnim situacijama, ali i u onima koje su isključivo unutarnje.

46 Međutim, pozvana da istakne primjere nacionalnih prihoda i troškova obuhvaćenih člankom 10. stavkom 2. EStG-a iz 2002., njemačka vlada navela je doprinose za mirovinsko osiguranje koji se duguju s osnove primitka naknada za bolovanje, invalidnost i pomoć u kući, doprinose za mirovinsko i zdravstveno osiguranje koji se duguju s osnove dodataka na plaću isplaćenih za rad nedjeljom, praznikom i za noćni rad odnosno doprinose za mirovinsko i zdravstveno osiguranje koji se duguju s osnove primitka paušalnih davanja poslodavca koji su u Njemačkoj izuzeti od poreza.

47 Međutim, te vrste naknada, dodataka na plaću ili davanja ne mogu se usporediti s plaćama i nadnicama isplaćenima kao protučinidba za rad nesamostalnim radnicima u privatnom sektoru odnosno ugovornim djelatnicima u javnom sektoru, koji su, za razliku od njemačkih državnih službenika,

obvezni plaćati socijalna davanja. Iz spisa i postupka pred Sudom proizlazi da rezidentni nesamostalni radnici u privatnom sektoru i ugovorni djelatnici u javnom sektoru primaju plaće i nadnice iz njemačkog izvora od kojih se oduzimaju doprinosi za socijalnu sigurnost usporedivi s onima o kojima je riječ u glavnom postupku i mogu odbiti te doprinose od svojeg oporezivog prihoda.

48 Prema tome, valja utvrditi da, iako je primjenjiv bez razlike, uvjet koji se odnosi na nepostojanje izravne ekonomske veze s prihodima izuzetima od poreza može jače pogoditi rezidentne porezne obveznike koji primaju plaću u državi članici u kojoj ne borave i koja je u državi članici boravišta izuzeta od poreza.

49 Međutim, neodbijanje dodatnih doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje plaćenih u Francuskoj poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku dovodi do toga da se, s jedne strane, oporezivi prihod poreznih obveznika kao što su tužitelji u glavnom postupku povećava i da se, s druge strane, posebna porezna stopa izračunava na temelju tog povećanog oporezivog prihoda, bez njezine korekcije uzimanjem u obzir navedenih doprinosa na drugi način, što ne bi bio slučaj da je tužiteljica u glavnom postupku primila plaću u Njemačkoj, umjesto u Francuskoj.

50 Takvo nepovoljno postupanje može odvratiti rezidentne radnike od traženja, prihvaćanja ili nastavljanja posla u državi članici u kojoj ne borave.

51 Nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odbitak troškova za socijalnu sigurnost podvrgava uvjetu da oni nisu izravno ekonomski povezani s prihodima izuzetima od poreza, prema tome, u situaciji poput one u glavnom postupku jest ograničenje slobodnog kretanja radnika, koje je načelno zabranjeno člankom 45. UFEU-a.

Postojanje opravdanja

52 Takvo ograničenje može se dopustiti samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u općem interesu (vidjeti osobito presude od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 26. i od 26. svibnja 2016., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, t. 45.).

53 U pogledu pitanja jesu li predmetne situacije objektivno usporedive valja podsjetiti da bi usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije trebalo ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba (vidjeti u tom smislu presude od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22.; od 6. rujna 2012., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17. i od 26. svibnja 2016., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, t. 46.).

54 U ovom slučaju njemačka vlada ističe da se isključivo nacionalna situacija u kojoj plaću poreznog obveznika oporezuje njemačko porezno tijelo ne može objektivno usporediti s prekograničnom situacijom poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj Savezna Republika Njemačka nema pravo oporezovati dotičnu plaću na temelju Francusko-njemačkog ugovora, čak i ako je tužiteljica u glavnom postupku neograničeno oporeziva u toj državi članici.

55 Valja također podsjetiti da iz stalne sudske prakse Suda proizlazi da je načelno na državi članici rezidentnosti da dodijeli poreznom obvezniku ukupnost poreznih pogodnosti vezanih uz osobnu i obiteljsku situaciju, s obzirom na to da ta država članica, uz iznimke, može najbolje procijeniti osobnu mogućnost plaćanja poreznog obveznika jer on ondje ima središte osobnih i imovinskih interesa (vidjeti osobito presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 32.; od 16. svibnja 2000., Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, t. 21.; od 28. veljače 2013., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 43. i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 43.).

56 Obveza uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije može obvezivati državu članicu zaposlenja samo kad porezni obveznik ostvaruje ukupnost ili gotovo sva oporeziva sredstva od djelatnosti koju u njoj obavlja i kad ne ostvaruje značajan dohodak u državi rezidentnosti, slijedom čega mu ta država nije u mogućnosti priznati pogodnosti koje su rezultat uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije (vidjeti osobito presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 36.; od 14. rujna 1999., Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, t. 27.; od 16. svibnja 2000., Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, t. 21. do 23.; od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 89. i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 44.).

57 Naime, što se tiče pogodnosti koje su rezultat uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije, rezidentni porezni obveznik koji ostvaruje prihode u državi članici u kojoj ne boravi ne nalazi se u situaciji usporedivoj s onom poreznog obveznika koji ostvaruje prihode u državi članici boravišta, osobito ako potonja prvospomenutom poreznom obvezniku ne može priznati te pogodnosti jer u njoj ne ostvaruje značajan prihod.

58 Međutim, to nije slučaj u glavnom predmetu. Zbog zajedničkog oporezivanja tužiteljâ u glavnom postupku, čak i da tužiteljica u tom postupku nema značajan prihod u državi članici boravišta, ta joj država članica može priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije, kao što su to odbici doprinosa o kojima je riječ u glavnom postupku.

59 Tužiteljica u glavnom postupku nalazi se, dakle, u situaciji koja je usporediva s onom poreznog obveznika koji ostvaruje prihode u državi članici boravišta.

60 Stoga se navedeno ograničenje može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju nadalje bitno da ograničenje bude prikladno za osiguranje ostvarenja zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (presude od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 29. i navedena sudska praksa i od 26. svibnja 2016., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, t. 49.).

61 U tom pogledu njemačka vlada tvrdi da je uskraćivanje odbitka na temelju posebnih troškova kad je riječ o prihodima izuzetima od poreza opravdano važnim razlozima u općem interesu koji se odnose na uravnoteženu podjelu ovlasti oporezivanja između Savezne Republike Njemačke i Francuske Republike te usklađenost nacionalnog poreznog sustava.

62 S jedne strane, ta vlada ističe da je, sukladno članku 14. stavku 1. prvoj rečenici Francusko-njemačkog ugovora, pravo na oporezivanje prihoda koje isplaćuje Francuska Republika dodijeljeno toj državi i da bi tako ugovorena raspodjela ovlasti oporezivanja bila ugrožena ako bi Savezna Republika Njemačka bila obvezna uzeti u obzir sve doprinose za socijalnu sigurnost tužiteljice u glavnom postupku kao posebnih troškova bez utemeljenja u njezinu ukupnom dohotku na svjetskoj razini.

63 S druge strane, njemačka vlada smatra da bi odredbe članka 10. stavka 2. točke 1. EStG-a iz 2002. – ako bi omogućile uzimanje u obzir doprinosa za socijalnu sigurnost plaćenih u Francuskoj za izračun oporezivog prihoda u Njemačkoj – bile protivne načelu dosljednosti poreznih sustava jer bi tužiteljica u glavnom postupku, iako se prihodi koji su izuzeti od poreza, a isplaćeni su u Francuskoj, ne uzimaju u obzir prilikom izračuna porezne osnovice, mogla odbiti troškove za socijalnu sigurnost u okviru zajedničkog oporezivanja sa svojim suprugom. Uvećana porezna stopa u okviru pridržaja progresivnosti supružnika ispravila bi se odbijanjem troškova prilikom izračuna oporezivog prihoda. Usto, pogodnost koja je rezultat odbitka doprinosa za osiguranje bila bi izravno povezana s oporezivanjem odgovarajućih prihoda i u tom slučaju, iako je tužiteljici u glavnom postupku odbijena teoretska pogodnost odbitka doprinosa za osiguranje, bila bi joj pružena pogodnost neoporezivanja francuskih prihoda u Njemačkoj.

64 Kao prvo valja uočiti da očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica doista može činiti važan razlog u općem interesu koji opravdava ograničenje uživanja slobode kretanja unutar Unije (presude od 28. veljače 2013., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 56. i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 68.).

65 Takvo opravdanje može se prihvatiti osobito onda kada predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi moglo ugroziti pravo neke države članice da izvršava svoju poreznu nadležnost u vezi s djelatnostima koje se obavljaju na njezinu teritoriju (vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, t. 42.; od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 54.; od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 60.; od 28. veljače 2013., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 57. i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 75.).

66 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, iako države članice u okviru bilateralnih ugovora radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja slobodno utvrđuju poveznice mjerodavne za raspodjelu porezne nadležnosti, potonja im ne dopušta primjenu mjera protivnih slobodama kretanja koje su zajamčene Ugovorom. Naime, što se tiče izvršavanja ovlasti oporezivanja kako je dodijeljena u okviru bilateralnih ugovora radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, države članice dužne su postupiti prema pravilima Unije (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 93. i 94.; od 19. siječnja 2006., Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, t. 49. i 50., kao i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 41. i 42.).

67 U ovom slučaju pitanje raspodjele ovlasti oporezivanja između Francuske Republike i Savezne Republike Njemačke uređeno je Francusko-njemačkim ugovorom, prema kojem su, na početku, nadnice, plaće i slične naknade koje jedna od država ugovornica, savezna zemlja ili pravna osoba javnog prava te države ili savezne zemlje isplaćuje fizičkim osobama koje borave u drugoj državi za trenutačne ili prijašnje upravne usluge oporezive samo u prvoj državi. Nadalje, taj ugovor uređuje da su prihodi koji su ostvareni u Francuskoj, koji su na temelju tog ugovora oporezivi u toj državi članici, a koje su primili rezidenti Savezne Republike Njemačke isključeni iz njemačke porezne osnovice, pri čemu to pravilo ne ograničava pravo Savezne Republike Njemačke da prilikom utvrđivanja stope svojih poreza uzme u obzir tako isključene prihode. Napokon, navedeni ugovor ne predviđa obvezu za državu u kojoj su ostvareni prihodi da u potpunosti uzme u obzir cjelokupnu osobnu i obiteljsku situaciju poreznih obveznika koji obavljaju ekonomsku djelatnost u toj, a borave u drugoj državi članici.

68 Savezna Republika Njemačka je, dakle, slobodno prihvatila raspodjelu ovlasti oporezivanja poput one koja proizlazi iz Francusko-njemačkog ugovora, odričući se prava na oporezivanje plaća poput onih koje je primila tužiteljica u glavnom postupku, bez ugovornog razrješenja od obveze uzimanja u obzir cjelokupne osobne i obiteljske situacije poreznog obveznika koji boravi na njezinu teritoriju i obavlja ekonomsku aktivnost u Francuskoj.

69 Na taj mehanizam raspodjele ovlasti oporezivanja ne može se pozvati da bi se opravdalo odbijanje pogodnosti rezidentnom poreznom obvezniku koje proizlaze iz uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije.

70 S jedne strane, činjenica da je Savezna Republika Njemačka dopustila odbitak doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ne dovodi u pitanje raspodjelu ovlasti oporezivanja kako je ugovorena u Francusko-njemačkom ugovoru. Odobravanjem odbitka tih doprinosa Savezna Republika Njemačka nije se odrekla dijela svoje porezne nadležnosti i to nije utjecalo na njezinu nadležnost da oporezuje aktivnosti koje se obavljaju na njezinu teritoriju.

71 S druge strane, Sud je već presudio da se država članica čiji je porezni obveznik rezident ne može pozvati na takvo opravdanje o uravnoteženoj raspodjeli ovlasti oporezivanja kako bi se ogradila od odgovornosti koju u načelu ima da navedenom poreznom obvezniku prizna osobne i obiteljske

odbitke na koje ima pravo, osim ako je ta država sukladno ugovoru oslobođena obveze da u cijelosti u obzir uzme osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika koji je njezin rezident, a koji djelomično obavlja gospodarsku djelatnost u drugoj državi članici, ili ako utvrdi da, u nedostatku sporazuma, jedna država zaposlenja ili nekoliko njih na dohotke koje oporezuju dodjeljuju pogodnosti vezane uz uzimanje u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji ne borave na području tih država, ali ondje ostvaruju oporezive dohotke (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 99. i 100.; od 28. veljače 2013., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 56. i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 69.).

72 Međutim, kao što je to istaknuto u točkama 67. i 68. ove presude, Savezna Republika Njemačka nije na temelju Francusko-njemačkog ugovora oslobođena obveze uzimanja u obzir cjelokupne osobne i obiteljske situacije poreznog obveznika koji boravi na njezinu teritoriju.

73 Što se tiče eventualne jednostrane odluke države članice zaposlenja da uzme u obzir osobnu i obiteljsku situaciju tužiteljice u glavnom postupku i odobri joj porezni odbitak za doprinose o kojima je riječ, valja istaknuti da zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava naznake o tome je li država članica doista tako postupila i je li to uopće bilo moguće.

74 U svakom slučaju, mjerodavni porezni propisi iz glavnog postupka ne uspostavljaju nikakav odnos između poreznih pogodnosti za rezidente države članice u pitanju i poreznih pogodnosti kojima se oni mogu koristiti u državi članici zaposlenja (vidjeti po analogiji presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 73.).

75 Kao drugo, što se tiče potrebe očuvanja dosljednosti poreznog sustava, iako takav važni razlog u općem interesu može opravdati ograničenje ostvarivanja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom, da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti prihvaćen, Sud zahtijeva izravnu vezu između predmetne porezne pogodnosti i njezina kompenziranja određenim poreznim davanjem, pri čemu se izravnost te veze mora ocijeniti s obzirom na cilj propisa u pitanju (vidjeti u tom smislu presude od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, t. 54. i 55. i navedenu sudsku praksu i od 26. svibnja 2016., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, t. 60.).

76 U ovom slučaju argumentom njemačke vlade želi se dokazati, s jedne strane, da se uskraćivanjem odbitka posebnih troškova nastoji zajamčiti to da se uvećana porezna stopa u okviru pridržaja progresivnosti supružnika ne ispravlja smanjenjem oporezivog prihoda i, s druge strane, da se pogodnost koja je rezultat odbitka doprinosa kompenzira oporezivanjem prihoda koji su izravno povezani s tim doprinosima.

77 Međutim, valja istaknuti da ne postoji izravna veza, u smislu sudske prakse navedene u točki 75. ove presude, između, s jedne strane, metode izuzimanja s pridržajem progresivnosti na temelju koje se država članica boravišta odriče oporezivanja prihoda ostvarenih u drugoj državi članici, uzimajući u obzir te prihode u svrhu određivanja porezne stope primjenjive na oporezivi prihod i, s druge strane, odbijanja uzimanja u obzir doprinosa koji su izravno povezani s prihodima izuzetima od poreza. Naime, učinkovitost progresivnosti poreza na dohodak u državi članici boravišta koja primjenjuje metodu oslobođenja s pridržajem progresivnosti nije podvrgnuta tomu da uzimanje u obzir osobne i obiteljske situacije poreznog obveznika bude ograničeno na troškove povezane s oporezovanim prihodima u toj državi članici (vidjeti po analogiji presudu od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 109.).

78 Usto, budući da je Savezna Republika Njemačka Francusko-njemačkim ugovorom prihvatila da se prihodi ostvareni u Francuskoj oporezuju isključivo u toj državi članici, ne može tvrditi da se neugodnost koja proizlazi iz nepriznavanja odbitka doprinosa, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kompenzira neoporezivanjem tih prihoda u Njemačkoj. Takvim se argumentom, naime, dovodi u pitanje raspodjela ovlasti oporezivanja koju je Savezna Republika Njemačka slobodno odredila u Francusko-njemačkom ugovoru.

79 Odbijanje da se rezidentnom poreznom obvezniku priznaju pogodnosti koje su rezultat uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije u obliku odbitka dodatnih doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kao posebnih troškova ne može se, prema tome, opravdati ni razlozima koji se odnose na uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja ni očuvanjem porezne dosljednosti.

80 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojega porezni obveznik koji boravi u toj državi članici i radi za javnu upravu druge države članice ne može od osnovice poreza na dohodak u svojoj državi članici boravišta odbiti doprinose za mirovinsko i zdravstveno osiguranje uplaćene iz njegove plaće u državi članici zaposlenja, za razliku od sličnih doprinosa plaćenih za socijalnu sigurnost u njegovoj državi članici boravišta, kad se, primjenom ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja između dviju država članica, plaća ne može oporezovati u državi članici boravišta radnika i kad jednostavno povećava poreznu stopu primjenjivu na druge prihode.

Troškovi

81 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojega porezni obveznik koji boravi u toj državi članici i radi za javnu upravu druge države članice ne može od osnovice poreza na dohodak u svojoj državi članici boravišta odbiti doprinose za mirovinsko i zdravstveno osiguranje uplaćene iz njegove plaće u državi članici zaposlenja, za razliku od sličnih doprinosa plaćenih za socijalnu sigurnost u njegovoj državi članici boravišta, kad se, primjenom ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja između dviju država članica, plaća ne može oporezovati u državi članici boravišta radnika i kad jednostavno povećava poreznu stopu primjenjivu na druge prihode.

Potpisi